

【研究ノート】

我が国公共サービスにおける原価企画活用の論点整理

関 洋 平

Review of problems in target costing in Japanese public service

SEKI, Yohei

Abstract

Target costing has been primarily considered as a management accounting technique for manufacturing industries. Recently, however, studies have focused on the use of target costing in service industries. In particular, some Japanese papers have proposed ways to use target costing in public service. Such studies however have yet to be consolidated. The purpose of this paper is to organize these studies and clarify problems in target costing in public service. To this end, we have performed a literature review of target costing studies in Japanese public service. Our study suggests that there are three problems of target costing in public service: naming, use areas, and inter-organizational relationships.

Key Words

Target costing, service industries, public service, management accounting,
inter-organizational relationships

キーワード

原価企画, サービス業, 公共サービス, 管理会計, 組織間関係

目 次

- | | |
|-------------------------|----------------------|
| I はじめに | IV 公共サービスにおける原価企画の論点 |
| II サービス原価企画の概要 | V おわりに |
| III 公共サービスにおける原価企画の先行研究 | |

I はじめに

近年の我が国における原価企画研究では、サービス業における原価企画（以下、サービス原価企画）の研究が進展しつつある。原価企画は、加工組立型産業を中心とする製造業での活用を前提とする管理会計手法であった。しかし、目標原価を基準にして設計・開発段階から価値を作り込んでいく原価企画のプロセスは、製造業のみならずサービス業においても有効であると議論されている（岡田, 2007；田坂, 2012 など）。

上記のようなサービス原価企画は、多様な業界について議論されている。例えば医療業界（荒井, 2011 など）や、飲食業（近藤, 2017）などに関して、サービス原価企画の先行研究が存在している。サービス業と一言でいっても業界の特性は多様であり、業界毎に原価企画活用の特徴や有効性も異なることが想定される。よって、サービス原価企画に関する研究が進展しつつある現状においては、全てのサービス業について包括的に原価企画を議論するのではなく、特定の業界に焦点を当てた研究がより一層求められる。

特に、サービス原価企画が盛んに議論されている業界の一つとして、地方自治体等を中心とする公共サービスがある。原価企画を活用することによって、公共サービスでもコスト削減や住民サービスの向上などを達成することができると議論されている。しかし、そのような公共サービスにおける原価企画の先行研究は、それぞれが独自の視点で議論を行っているため、その知見がまとまって整理されているとは言えない状況にある。公共サービスでの原価企画について今後の更なる研究を行っていくためには、一度立ち止まって現時点の先行研究における知見に基づいて、論点を整理する必要があるであろう。

上記の研究背景を踏まえて、本研究では我が国公共サービスにおける原価企画の活用についての論点を整理し、今後の研究課題を明らかにすることを目的とする。そのために、我が国における公共サービスを対象とした原価企画研究の文献レビューを実施する。

本研究の構成であるが、第Ⅱ節において、特定の業界に限定されないサービス原価企画の全体としての概要を示す。第Ⅲ節では、我が国における公共サービスの原価企画を対象とした先行研究の文献レビューを行い、その内容を比較する。第Ⅳ節では、文献レビューの結果に基づいて、公共サービスにおける原価企画活用について論点を整理し、今後の研究課題について検討する。そして、第Ⅴ節で研究の成果をまとめ、本研究の結論を示す。

Ⅱ サービス原価企画の概要

公共サービスにおける原価企画について検討する前に、サービス原価企画全体の議論の概要を示す。特に、サービス原価企画の定義、我が国サービス業における原価企画の活用状況、サービス原価企画が議論されるサービス業の業界という三点について、本節では説明する。

サービス原価企画に関しては、多くの先行研究でそれぞれ独自に定義されている。例えば、岡田（2007）は、原価企画の定義自体にサービスも包括する形で、原価企画を「製品・サービスの開発プロセスと一体となって展開される原価・利益の作り込み活動」と定義している（p.108）。あるいは、田坂（2012）は、製造業における原価企画実務に対応するサービス業の実務を、「戦略的成本マネジメント」と呼称したうえで、戦略的成本マネジメントを「新サービスの企画・設計、購買、提供、販売までのプロセスで、目標原価を設定し、原価および利益の作りこみを図る、戦略的原価低減活動」と定義している。そのようなサービス業の原価企画に関する先行研究における定義や要件を踏まえ、関（2018）はサービス業の原価企画が概ね「サービスの源流段階での、目標原価に基づくサービスの作りこみ」として議論されていることを明らかにしている。

そして、我が国サービス業における原価企画の活用状況について調査を行っている先行研究が、複数存在している。例えば、吉田他（2012）の東証一部上場非製造業を対象とした調査で、原価企画を利用している（新サービスや商品の企画・開発段階において目標原価の設定・管理活動を実施する）企業は42.5%という結果がある（p.109）。他にも、妹尾・福島（2012）の調査でも同様に、東証一部非製造業を対象とした調査によって原価企画の採用率が39.1%という結果が出ている。また、上東（2014）の上場企業を対象にした調査では、非製造業での原価企画実施率は24.8%であった。さらに、吉田他（2015）の東証一部上場企業を対象にした調査では、非製造業での原価企画利用率は46.6%という結果であった。このように、調査によって結果が多少異なっているものの、我が国において少なくとも上場企業に限定すると、30~40%前後のサービス業が原価企画を活用していることが明らかになっている。

それでは、具体的にはどのようなサービス業の業界に関して、原価企画が活用されているのだろうか。関（2018）は、サービス原価企画が議論されている業界に、医療業界・銀行業・公共サービス・宿泊業・鉄道業・製造小売業・流通業・飲食業の八種類の業界があることを指摘している。そして、その中でも医療業界・銀行業・公共サービス・製造小売業・流通業・飲食業においては実際に原価企画の活用事例があることを示している。つまり、現時点では、サービス業において少なくとも、医療業界・銀行業・公共サービス・製造小売業・流通業・飲食業の六種類の業界で原価企画が活用されていることが明らかになっている。

以上、本節で説明してきた内容を踏まえて、サービス業における原価企画の概要についてまとめる。サービス業の原価企画は概ね「サービスの源流段階での、目標原価に基づくサービスの作りこみ」として議論されている。そして、調査によって差はあるが、我が国において概ね30~40%程度のサービス業が原価企画を活用していることが明らかになっている。特に、業界という観点では、少なくとも医療業界・銀行業・公共サービス・製造小売業・流通業・飲食業という六種類の業界において、原価企画が活用されていることが明らかとなっているのである。次節以降は、このようなサービス原価企画の中でも、公共サービスにおける原価企画の活用に着目して文献レビュー等を行っていく。

Ⅲ 公共サービスにおける原価企画の先行研究

公共サービスにおける原価企画の活用に関及している我が国の先行研究には、目時（2009；2010）、溝口（2009）、大西（2010）、西口・森光（2011）、関（2017；2018）が存在している。本節では、上記の研究を時系列順に並べ、論文全体の概要を示した上で、公共サービスにおける原価企画について議論している部分について詳細を示す。そして、公共サービスの原価企画に関するそれぞれの先行研究の議論を比較する。

目時（2009）は、非営利組織における管理会計の貢献可能性について検討している。そこにおいては、先行研究のレビューを通じて、非営利組織における管理会計研究の方向性を確認・整理し、問題点を明らかにし、今後どのような研究が求められるかについての展望を示すことを試みている。そして、管理会計は非営利組織のマネジメントにおける効率性と有効性のバランスを保ちながら、組織成員を組織目標の達成へ向けて動機付けることを可能にするオペレーショナルなフレームワークを提供することが求められると結論付けている。その一方で、非営利組織へと管理会計を適用しようとする場合多くの壁が存在することも事実であり、管理会計を非営利組織においても貢献する手段へと昇華するために、管理会計の本質に立ち返った議論が展開される必要があると主張している。

それでは、目時（2009）において、公共サービスにおける原価企画はどのように議論されているだろうか。まず、非営利組織においては営利組織の場合と異なり、必ずしも組織の効率性を見ることが必ずしも有効性をみることに同義ではないが、継続的に事業を行うためには効率性を測る必要もあると述べている。そのうえで、VE（value engineering）を主たる手段とする原価企画が、効率性と有効性を同時に評価しうるオペレーショナルなフレームワークを提供する可能性を有していると主張している。その具体的な論拠として、原価企画に内在する、品質や機能とコスト削減を同時に追求しながら利益の獲得という第一義的な組織目標の実現を可能にするという思想が、非営利組織の効率性と有効性を同時に実現しながら、組織成員をその達成へとむけて動機付け得ると説明している。そして、具体的な実践として、大分県庁をはじめとする多くの自治体で、公共事業を対象としたVEが活用されていることを指摘している。

上記の議論は、非営利組織全体に対する内容ではあるものの、具体例として自治体でのVE活用を指摘していることから、公共サービスにおける原価企画の活用を意識していることが窺える。そして、非営利組織では、営利組織と異なり必ずしも効率性・経済性の追求が最善とは限らないが故に、原価企画を活用していくことが望ましい可能性があるとは主張されている。製造業を前提としてきた管理会計手法であるはずの原価企画こそが、公共サービスなどの非営利組織に適合する管理会計手法であるという主張が、我が国において公共サービスの原価企画が議論されるようになった当初から行われていることが確認できる。

このように、目時（2009）は、当時まで注目されていなかった、公共サービスでの原価企画活

用可能性に着目し、その意義を明らかにしている。他方、あくまでも公共サービスでの原価企画活用可能性についての議論であり、具体的な実践にまで踏み込んだ議論が行われているわけではないという限界も存在している。

次に、溝口（2009）は、民間資金等の活用による公共施設等の整備として、PFI（プライベート・ファイナンス・イニシアティブ）手法の適用例が増加してきたことに着目した。そして、PFIが対象とする上下水道施設や病院、学校などの公共施設の個別受注型事業における原価管理の考え方について、量産型消費財を取り扱う事業の原価管理と比較して考察することを試みている。そして、PFI事業における原価管理システムは、量産型耐久消費財の原価管理システムと基本的には変わらないが、行政とSPC¹が見積合わせによる技術的なコミュニケーションを深めることで、目標原価を原価改善により削減し、両者の利益に変換することが可能となると結論付けている。

溝口（2009）において、公共サービスにおける原価企画は以下のように議論されている。まず、量産型耐久消費財の原価管理を、源流段階における原価企画と生産開始後の原価維持・原価改善の三局面に分け、原価企画を中心に説明している。そして、原価企画をPFIに適用した場合の、量産型耐久消費財の原価企画と異なる点として、目標価格が明確に予定価格で提示され、予定価格に対応する要求水準書という形で規定されている点を指摘している。そのため、SPCは行政から提示される要求水準を上回る機能及び予定価格を下回る価格設定をした上で、競合他社との入札を勝ち取る必要があると説明している。そして、PFIに原価企画を中心とした原価管理手法を利用した事例として、中部国際空港建設の事例について言及している。そこでは、事業会社である中部国際空港にトヨタ自動車から多数の人材が採用され、7,680億円の事業予算で空港事業を成立させるという厳しいコスト要求の下で、トヨタの原価企画の根幹を成すVEと見積合せによるライフサイクルコストの低減が行われたことを述べている。

このように、溝口（2009）は、PFIにおける原価管理手段としての、原価企画活用について検討している。PFIの発注者は行政であるため、上記の議論は公共サービスにおける原価企画活用の議論ということになる。特に、公共サービスの中でも、事例として言及されている空港の建設などの、公共事業の発注に限定された議論である。公共事業の発注においては、行政が受注業者であるSPCに対して提示する予定価格が目標価格となり、SPCは行政から要求される予定価格と機能水準を同時に満たすために、原価企画を中心とした原価管理手法を活用することになると述べられている。特に、具体的な事例として中部国際空港建設において、一定の事業予算の中で、VE等を用いながら原価企画が実施されたことについて言及されている。つまりは、少なくとも公共サービスにおいて、PFIにおける原価管理手段として、原価企画が活用可能であることが明らかにされている。一方で、公共サービスにおいては、PFI等によって行われる公共事業以

1 SPCとは、民間による特定目的事業会社（SPC：Special Purpose Company）のことであり、行政との事業権契約締結のために設立される（溝口、2009）。

外の多様なサービスがあると想定されるが、そこにおいて原価企画の活用可能性があるかどうかについては言及されていない。

そして、目時(2010)は、自治体が提供する公共サービスにおいて、大分県庁の取り組みに着目し、公共サービスにおける目標原価管理の意義と研究課題を明らかにすることを試みている。具体的には、大分県庁によるVE実践において、目標原価を制御基準としながら公共サービスに係るアウトカムの作り込みを行う目標原価管理に係る実務が観察されたことを述べている。そして、その他の自治体も大分県庁と同様の仕組みを実践するようになりつつあり、公共サービスにおける目標原価管理は、自治体・政府組織を対象とした管理会計研究における重要な研究課題であると結論付けている。

それでは、目時(2010)において、公共サービスにおける原価企画はどのように議論されているだろうか。まず、管理会計の貢献領域を非営利組織へと拡張を図る場合、住民のニーズを実現すると同時にコストを削減するという要請に応えうる仕組みを提供することが求められるので、製品・サービスの企画・設計の段階から目標利益ないしは目標原価の作り込みを行う原価企画の思考が貢献を果たしうると述べている。そして、自治体・政府組織の特徴を考慮するならば、原価企画の特徴は目標原価を制御基準として展開される公共サービスのアウトカムの作り込みになるので、製造業のイメージの強い原価企画との差別化を図るために、目標原価管理という名称で議論を行っている。そして、先述したように、目標原価管理が大分県庁のVE実践において確認され、公共サービスにおける目標原価管理が重要な研究課題であると述べている。

このように目時(2010)は、公共サービスにおける適用を意識して目標原価管理という名称こそ用いているものの、まさに公共サービスにおける原価企画の活用に着目して研究を行っている。そして、大分県庁におけるVE実践において、原価企画が活用されていることを示している。公共事業における原価企画の活用という意味では、溝口(2009)と同様ではあるが、SPCのような受注業者ではなく、自治体自らがVEや原価企画を活用している事例を明らかにしたという点で、異なる視点を提供している。他方、目時(2010)においても、他の公共サービスにおいて同様の仕組みが展開できるかどうかには今後さらに検討していかねばならないと指摘されているように、研究対象が公共サービスの中でも公共事業に限定されているという限界が存在する。

また、大西(2010)は、公的組織の人的資源の管理と管理会計について、経常的経費²を中心に検討を試みている。そして、公的組織において公共サービスの質を劣化させないで削減できる業務を発見するプロセスを担保し、人件費の無駄を排除することが重要であると結論付けている。特に、労働集約的である公的組織の経常的経費の性質を踏まえた管理会計手法として、活動基準原価管理(ABM)を中心におき、その前にプロセス分析を、その後にバランススコア

2 経常的経費とは地方財政における用語であり、毎年度固定的に連続して支出される経費をいう。内容としては、人件費、物件費、公債費など(大西, 2010)。

カード（BSC）を実施するという一連の流れが存在すると指摘している。

そして、大西（2010）において、原価企画は以下のように議論されている。まず、原価企画を公的組織に活用する場合のイメージとして、業務処理手順が決定される、法令・通達等の作成段階での活用が想定されると指摘している。そこでは、執行現場での業務の流れを考え抜いた法令・通達の作成が求められることになり、ABMによる各種の定量的な指標が必要になると主張されている。

つまり、大西（2010）では、人件費を中心とした経常的経費削減の一環として、公共サービスで法令や通達の作成について原価企画を活用することが議論されている。特に、ABMによる定量的な指標を原価企画で活用することが主張されている。

上記のような大西（2010）は、公共事業における原価企画の活用に焦点を当てている溝口や目時と異なり、法令・通達作成段階での原価企画の活用による人件費削減の可能性という、新たな視点を提供している。ただし、大西の議論の中心は、あくまでも公共サービスにおける人的資源の管理と管理会計全般である。よって、原価企画に対する言及は全体の一部であり、具体的な法令・通達作成段階での原価企画活用の詳細についてまで踏み込んだ議論は行われていない。

次に、西口・森光（2011）は、公共部門が財や役務を購入する政府調達における税金の効率的運用の形態の一つとして原価企画に焦点を当て、政府調達³の原価管理への取組の一環として政府調達における原価企画および部門横断的組織の意義と適用性について論じることを試みている。そして、政府調達においても一般産業界と同様に、将来的に発生する調達品目のコストは源流段階で大半が決定されてしまうため、源流段階で原価を作りこむ原価企画が有効なツールであると結論付けている。

以下、西口・森光（2011）における公共サービスの原価企画の議論の詳細を示す。まず、政府調達においては一般産業界と異なり、ユーザー側で発生するコストも政府が税金を拠出して支払うコストであるため、原価企画実施の際に考慮の対象となる原価が企画・設計から廃棄に至るまでのライフサイクルコストを指すと述べている。そして、政府調達においてVFM⁴やCPT⁵を追求するために、原価企画が有効に活用できると主張している。また、IPT⁶などを活用して、クロスファンクショナルな製品開発活動や開発初期からのサプライヤーとの共同作業として原価企

3 政府調達品目の種類は多岐にわたるが、主に検討とされるのは国防のための防衛装備システム等の品目である（西口・森光, 2011）。

4 VFM（value for money）とは、納税者のために best for money（金額に見合う最高の価値）を追求し国費の価値を最大化することが、品目の調達にあたってすべての関係者の共通の目標でなければならないという考え（西口・森光, 2011）。

5 CPT（cost performance time）とは、コストのみに特化するのではなく、調達アイテムの品質やパフォーマンスの向上、ならびに調達に要する時間についても効率化すべきであるという考え（西口・森光, 2011）。

6 IPT（integrated project team）の定義は、調達プロジェクトの源流段階であるコンセプトの決定から、設計、開発、製造、運用、支援、廃棄にいたるまでの全ライフサイクルを通じて存続し、強力なリーダーシップを持つ IPT リーダーを中心に、予算の執行責任や権限等を委譲され、当該プロジェクトに対して一貫して責任を持ち運用される組織である（西口・森光, 2011）。

画が展開される必要があるが、官民間のリスクシェア制度が十分に整備されていない現状があると指摘されている。また、政府調達においてVEを活用することには特有の困難性はなく、実際に米国で政府調達においてVEが活用された事例があることを指摘している。

つまり、西口・森光(2011)は、公共サービスの中でも政府調達という分野に限定して、原価企画の活用可能性を論じている。この点において、先述したような公共事業とも法令・通達の作成とも異なる領域に関する議論である。そして、政府調達において、官民間のリスクシェアなどの課題はあるものの、原価企画を活用することが有効であると主張されている。一方で、政府調達におけるVEの活用事例は指摘されているものの、我が国において政府調達の際に原価企画が活用されていることを明らかにしているわけではない。

次に、関(2017)は、製造業の原価企画において重要な役割を果たしているVEや組織間協働がサービス業の原価企画でどのように行われているかが不明であるという状況を踏まえ、サービス業の原価企画におけるVEの活用状況や組織間協働の役割を明らかにすることを試みている。そして、サービス業の原価企画においても製造業と同様に、VE的思考に留まらずツールとしてのVEが活用可能であることを明らかにしているが、組織間協働に関しては重要性に疑問が残るとも結論付けている。

それでは、関(2017)において、公共サービスにおける原価企画はどのように議論されているだろうか。まず、サービス原価企画全体に対する文献レビューの一環として、他の業界におけるサービス原価企画の先行研究と合わせて、公共サービスの先行研究として目時(2010)や大西(2010)を取り上げ、公共サービスについても原価企画の先行研究が存在することを指摘している。その上で、VEと組織間協働という観点から両研究を検討し、目時(2010)がVEの活用事例であることについて言及している。

上記のように、関(2017)はサービス業全体について議論を行っているので、公共サービスにおける原価企画を中心的に取り扱っているわけではない。サービス原価企画におけるVEと組織間協働について検討する中で、公共サービスに関する先行研究ではVEについて言及があることを指摘しているのみである。よって、議論の対象とはなっているものの、公共サービスにおける原価企画活用という側面だけを切り取ると、特別な固有の貢献があるわけではない。

関(2018)は、サービス業における原価企画研究について現状を整理した上で、その課題と展望を明らかにすることを試みて、文献レビューを行っている。そして、サービス業でも概ね製造業と同様に原価企画を活用できること、サービス業の中でも医療業界・銀行業・公共サービス・製造小売業・流通業・飲食業で原価企画が活用されていること、サービス原価企画においてVEや組織間協働は製造業と同様に重要だと想定されるが、未解明な部分も多いことなどを明らかにしている。

そして、関(2018)は、公共サービスにおける原価企画について、以下のような議論を行っている。まず、サービス業の業界毎の文献レビューの一環として、公共サービスにおける原価企画の先行研究の存在を指摘している。その上で、サービス原価企画研究の展望として、公共サービ

スにおける原価企画活用を指摘している。その理由として、公共サービスにおいて、目標原価内で製品やサービスを作りこんでいく原価企画を活用することで、限られた税収や予算の範囲内でサービスの効果を高め、税収や予算が削減されてもサービスの効果を維持することが可能になると期待されると主張している。さらに、公共サービスで原価企画を活用する上の特徴として、PPP⁷やPFIによる組織間での活用可能性を指摘している。それに加えて、公共サービスで原価企画を活用する上での課題として、非営利組織における目標原価の設定と、競争入札による取引における長期的なパートナーシップや信頼関係の形成の二点を指摘している。

この関（2018）の議論はサービス原価企画全体を対象としたものであるが、その中でも公共サービスが大きな論点として取り上げられている。そこにおいては、公共サービスにおける原価企画の活用が、サービス原価企画研究において重要になり得るという展望が示されている。しかし、あくまでもサービス原価企画全体についての議論の一部として公共サービスを取り上げているに過ぎないので、既存の先行研究や論点を整理しきれていないという限界も存在している。

以上、時系列順に、目時（2009）、溝口（2009）、目時（2010）、大西（2010）、西口・森光（2011）、関（2017）、関（2018）について、その内容をまとめた。それぞれの研究が、独自の視点で公共サービスにおける原価企画の活用について議論していることを確認できる。これらの研究を比較して整理するために、「研究対象」、「活用領域」、「名称」、「手法」、という四点の観点を提示する。一点目の「研究対象」は、その研究がまさに公共サービスの原価企画を議論することを目的としているのか、あるいはサービス業の原価企画全体を取り上げる中で公共サービスも取り上げているのかなど、それぞれの研究が議論の対象としている分野による整理である。本研究で取り上げた先行研究の全てが、公共サービスでの原価企画活用だけを研究対象としているわけではないので、比較して検討する。二点目の「名称」であるが、先行研究において、公共サービスにおける原価企画は必ずしも「原価企画」として議論されているわけではない。よって、先行研究で用いられている名称についても整理する。三点目の「活用領域」であるが、公共サービスといってもその領域は多様であり、先行研究においても複数の原価企画の活用領域が指摘されている。その点についても、比較して整理を行っていく。四点目の「手法」であるが、先行研究ではPFIやVEなどの、実際に原価企画を活用する際の手法が、それぞれ指摘されている。そのような、先行研究で指摘されている原価企画の手法に関しても、比較して整理する。上記の四点を比較した結果は、次頁の図表1のようになる。

それでは、図表1に基づき、それぞれの観点について先行研究の比較を行っていく。まず一点目の「研究対象」に関してだが、純粋に公共サービスの原価企画だけを議論の対象としている先行研究は、目時（2010）と西口・森光（2011）だけである。その他の先行研究は、必ずしも公共サービスにおける原価企画の活用を明らかにすることを目的とはされていないが、研究の一環と

7 PPP（Public/Private Partnership）は、公共的な事業を官・民・市民が連携して行うことの総称的概念である（根本、2011）。

図表1 公共サービスにおける原価企画の先行研究

	研究対象	名 称	活用領域	手 法
日時（2009）	非営利組織の管理会計	原価企画	公共事業	VE
溝口（2009）	公共事業の原価管理	原価企画	公共事業	VE・PFI
日時（2010）	公共サービスの原価企画	目標原価管理	公共事業	VE
大西（2010）	公的組織の人的資源管理	原価企画	法令・通達	ABM
西口・森光（2011）	政府調達における原価企画	原価企画	政府調達	VE・IPT
関（2017）	サービス原価企画	原価企画	言及なし	VE
関（2018）	サービス原価企画	原価企画	公共サービス全般	VE・PPP・PFI

出典：筆者作成。

して公共サービスにおける原価企画活用についても言及があるという状況である。日時（2009）の非営利組織の管理会計、溝口（2010）の公共事業の原価管理、大西（2010）の公的組織の人的資源管理というように、公共サービスに関する何らかの議論の一部として原価企画が検討されているか、あるいは関（2017；2018）のようにサービス原価企画全体の議論の中で、業界の一つとして公共サービスも検討されているということであった。つまり、公共サービスにおける原価企画の活用に関する先行研究は蓄積されつつあるものの、それを中心的に議論している研究は多くないことがわかる。

さらに、二点目の「名称」であるが、基本的には公共サービスにおける原価企画の活用も、「原価企画」という名称で議論されていることが多い。一方で、日時（2010）は製造業における原価企画との差別化のために「目標原価管理」という名称を用いて議論を行っている。公共サービスの原価企画は、必ずしも「原価企画」という名称で議論されているわけではないので、適切な名称についての検討が必要になると想定される。

そして、三点目の「活用領域」についてであるが、明確な言及がない関（2017）と、広く公共サービス全般について議論している関（2018）を除けば、公共事業を活用領域としている先行研究が多い。その一方で、大西（2010）の法令・通達や、西口・森光（2011）の政府調達のような活用領域の議論も存在している。つまり、少なくとも公共サービスにおける公共事業を対象とした原価企画の活用は、先行研究によってある程度明らかにされている。他方、公共事業以外については、議論が存在しないわけではないものの限定的である。よって、公共サービスにおいて少なくとも公共事業においては原価企画が活用可能であることは明らかになっているものの、原価企画が活用可能な領域の全体像は現時点では明らかになっていない。

最後に、四点目の「手法」であるが、大西（2010）以外の先行研究では、公共サービスでの原価企画において何らかの形でVEを活用していることが言及されている。つまり、公共サービスにおいて原価企画を活用する上での手法として、VEの活用が有効であることが期待される。その他の手法としては溝口（2009）と関（2018）のPFI、関（2018）のPPP、大西（2010）のABM、西口・森光（2011）のIPTなどが指摘されている。この中で、ABMは原価企画とは異なる

る管理会計手法であり、単純に原価企画の手法として議論することは難しい。公共サービスの原価企画においてABMによる情報を活用することの有効性を明らかにするには、原価企画とABMという二つの管理会計手法の関係性についての議論が先んじて必要になるであろう。また、VEとABM以外の手法であるPFI・PPP・IPTは、公共事業の契約などにおける組織間関係との関係で議論されていた。

以上、本節では公共サービスにおける原価企画についての先行研究の文献レビューを行い、その内容を整理した。特に、先行研究を四つの観点で比較した結果、公共サービスの原価企画のみを単独で議論している先行研究が少ないこと、公共サービスの原価企画が「原価企画」以外の名称で呼称される場合もあること、公共サービスの原価企画が具体的な活用領域としては公共事業を中心に議論されていること、公共サービスにおいて原価企画を活用する上での手法としてVEが主に検討されていることが明らかになった。次節では、このような公共サービスの原価企画に関する先行研究の全体像を踏まえつつ、公共サービスにおける原価企画の論点整理を行っていく。

Ⅳ 公共サービスにおける原価企画の論点

公共サービスにおける原価企画に関する先行研究での議論に基づいて、公共サービスにおける原価企画の論点を、三点指摘する。一点目の論点は「名称」、二点目の論点は「活用領域」、三点目の論点は「組織間関係」である。

まず、一点目の論点である「名称」から検討する。前節でも示した通り、公共サービスにおける原価企画は必ずしも「原価企画」という名称で議論されているわけではない。確かに、製造業を前提とした管理会計手法であった原価企画と差別化するために、サービス業かつ非営利である公共サービスにおいて活用される場合には、概ね同様の手法であっても異なる名称をつけて議論することは想定しうる。しかし、統一した名称が用いられずに、それぞれの研究毎に別々の名称を用いると、将来的に議論が混乱する恐れがある。そこで、一度立ち止まって、公共サービスにおける原価企画について、ふさわしい名称について検討する。

前節の先行研究では、目時（2010）が公共サービスにおける原価企画を「目標原価管理」として議論していた。また、公共サービスの議論を離れ、サービス業における原価企画全体を見ると、医療業界における原価企画は「価値企画」と呼称されている（荒井, 2011；2014；2015など）ことが確認できる。また、第Ⅰ節で先述したように、田坂（2012）は、製造業における原価企画実務に対応するサービス業の実務を、「戦略的コストマネジメント」と呼称している。このように、サービス業の原価企画に関する多様な呼称があるなかで、公共サービスにおける原価企画をどのように呼称すべきだろうか。

ここで、名称の論点に関して検討すべき要素を二つに細分化することができる。まず、サービス業における原価企画自体が、原価企画と呼称されるべきであるかという要素である。次に、一

一般的なサービス業と比べても、非営利であるなどの固有の特徴を有する公共サービスにおいて、原価企画という名称が好ましいかという問題である。前者の要素であるが、例えば前節で示したように、田坂(2012)は、サービス業の原価企画全体を「戦略的コストマネジメント」と呼称していた。一方で、第Ⅱ節で示したように、岡田(2007)は原価企画の定義自体にサービスも包括する形での定義を行っていた。つまり、サービス業の原価企画に対する新たな名称を設けるか、原価企画自体に製造業だけでなくサービス業も盛り込む形での再定義を行うかという、異なる考え方が存在している。そして、サービス業の原価企画全体に原価企画以外の新たな名称を設ける場合、当然のことながら公共サービスの原価企画に対しても同一の名称が用いられることになるだろう。

結論を先に述べるが、本研究ではサービス業の原価企画についての全体的な名称としては、やはり「原価企画」が適切であると主張する。その理由として、先行研究で提案されている呼称「戦略的コストマネジメント」は原価企画と厳密に一对一に対応する概念ではないことを指摘できる。田坂(2012)によると、サービス業における原価企画を「戦略的コストマネジメント」と呼称する理由は、原価企画と原価改善を区分することが難しいという視点に基づいているということである。つまり、サービス業においては企画・設計・生産段階等が不明瞭であるため、原価企画と原価改善を呼び分けることが難しいと判断されている。よって、両者を統括する用語である「戦略的コストマネジメント」を用いているということになる。しかし、仮に区別が不明瞭であったとしても、第Ⅱ節で先行研究の概要を示した通り、少なくともサービス原価企画はサービスの源流段階を志向している。そうであるならば、やはり「原価企画」という名称こそが実態に近しいのではないだろうか。また、先行研究で提案されている名称は「戦略的コストマネジメント」のみであり、サービス業における原価企画活用は、概ねサービス「原価企画」として議論されてきた。そのような状況で、「戦略的コストマネジメント」のような、原価企画以外の名称に統一する試みは、混乱を生じさせる可能性がある。よって、サービス業全体に関しては、新たな呼称を設定せず「原価企画」という名称を用いるのが望ましいと主張する。

後者の要素については、特定のサービス業での原価企画的な実務に関して、その業界の特性を踏まえた上で原価企画以外の名称を設定することは当然想定されうる。サービス業といっても多様な業界があり、それぞれの業界毎に原価企画の活用方法が異なる可能性があるためである。参考として公共サービス以外の業界についても言及すると、例えば、先述した通り、医療業界における原価企画は価値企画と呼称されている。その理由として医療関係者にとって原価という単語が誤解を生む可能性(荒井, 2011, 序1)が指摘されている。このように「価値企画」は明確な理由をもって設定された名称であり、かつ医療業界における原価企画を指し示す語として複数の先行研究で用いられている。つまりは、名称に妥当性があり、かつ名称が普及されているため、このような場合は原価企画以外の名称を統一的に用いても問題は生じないと想定される。

それでは、公共サービスの原価企画についてはどうだろうか。こちらについても、結論を先に述べると、本研究では公共サービスの原価企画についての名称も「原価企画」が望ましいと主張

する。その理由として、選考研究で提案されている「目標原価管理」という名称は単に製造業における原価企画との差別化のための名称であり、公共サービスの特性を踏まえて特別に設定されたわけではないことを指摘できる。また、「目標原価管理」という名称が提案されている日時（2010）以外の公共サービスの原価企画に関する先行研究では、第Ⅲ節の図表1で示した通り「原価企画」という名称が用いられている事実もある。よって、以上を踏まえると、公共サービスの原価企画については、特にその他の名称を用いずに「原価企画」として議論を行っていくべきではないだろうかと提案する。

次に、二点目の論点である「活用領域」について検討する。前節で示した通り、公共サービスにおける原価企画の活用領域として、先行研究で主に議論されているのは公共事業についてであった。よって、少なくとも公共事業は公共サービスで原価企画を活用する際の、主要な活用領域となるだろう。しかし、公共サービスには、公共事業以外の多様なサービスや業務が存在している。例えば、先行研究では法令・通達の作成や、政府調達の場合における原価企画の活用も議論されていた。しかし、両者共に単独の選考研究が取り上げているだけであり、議論は途上である。その他にも、先行研究で議論の対象となっていないが、窓口業務・ゴミ処理・消防・警察など、様々な公共サービスが存在している。このように、公共サービスと一言でいってもその領域は多様であるので、原価企画を活用する際に、具体的にどのようなサービスが活用領域となり得るのかについて検討を行う必要性がある。当然、上記の全てのサービスにおいて原価企画が活用できるとは限らない。サービス業の中でも、特性やビジネスモデルは多様であり、全てのサービスの原価管理手段として原価企画が適するわけではないからである。

この点に関して、谷守（2018）は、製造業とサービス業を合わせたビジネスモデルをAからIの九種類に整理し、それぞれについて原価企画の適用可能性について検討を行っている。そして、A) 製造業の資産販売型⁸ ビジネス、B) 製造業の資産活用型⁹ ビジネス、C) 製造業の資産販売&資産活用型ビジネス、D) サービス業の資産販売型ビジネス、E) サービス業の資産販売&活用型ビジネス、F) サービス業の資産活用型ビジネス①、G) サービス業の資産活用型ビジネス②という七種類のビジネスモデルでは原価企画の適用が可能だが、H) サービス業の費用消費型¹⁰ ビジネス①、I) サービス業の費用消費型ビジネス②という二種類のビジネスモデルでは原価企画の適用が困難であると整理している。特に、原価企画の適用が困難であるH)は、派遣事務や床屋などの人的サービスに基づくビジネスであり、I)は流通業等の仕入れた商品を顧客に提供するビジネスであると説明される。つまり、製造業は当然として、サービス業でも資産の販売や活用を行っているような業態では原価企画の適用可能性が存在しているということであ

8 資産販売型ビジネスとは、製造業の主たるビジネスモデルであり、サービス業においても飲食業が該当する（谷守, 2018）。

9 資産活用型ビジネスとは、製造あるいは投資された資産が顧客に移転されるのではなく、資産は企業側に残ったまま顧客が活用する形態である（谷守, 2018）。

10 費用消費型ビジネスとは、資産を基にするのではなく、主に人手で行われるビジネスである（谷守, 2018）。

る。一方で、資産の販売や活用を行わず、人的資源に依存しているサービス業では、原価企画を活用することは難しいとされている。

谷守(2018)の分類を踏まえると、先行研究で指摘された原価企画の活用領域の中でも、公共事業や公共調達に関しては、建設や購入を行って活用する資産があるため、原価企画が適用可能だということになる。法令・通達の作成に関しては、それ自体が直接サービスではなく文章や規則であるため、法令・通達によって影響を受ける具体的な公共サービスの領域に原価企画の適用可能性が依存することになると想定される。また、先行研究で取り上げられている以外のその他公共サービスについても検討すると、例えば収集車や焼却炉などの資産を活用するゴミ処理には原価企画を適用しうが、窓口の従業員に依存する窓口業務では原価企画の適用は困難だということになる。多様な公共サービスの全てについて個別に検討することはしないが、谷守(2018)の分類に基づいて整理することによって、公共サービスにおける原価企画の活用領域を、ある程度特定することが可能になるであろう。とはいえ、単純なビジネスモデルに基づく分類だけではなく、個別のサービスの種類毎に、原価企画を活用する際の様々な特性や課題が存在することが想定される。よって、今後は公共サービスにおける原価企画の活用領域について、個別に活用可能性や特徴を明らかにしていくことが求められる。

そして、三点目の論点である「組織間関係」について検討する。前節で示した先行研究では、公共サービスにおける原価企画の手法として、主にVEが取り上げられていた。よって、VEに関しては論点として取り上げるまでもなく、公共サービスにおける原価企画の主要な手法であると認識することができる。それ以外の手法としては、PFI・PPP・IPT・ABMなどが指摘されていた。ただし、先述したようにABMは原価企画以外の管理会計手法の一つであるので、原価企画とABMの併用に関しては、公共サービスの原価企画における手法の議論を越えて別途検討が必要である。よって、原価企画のみに範囲を限定した議論としては、PFI・PPP・IPTなどの手法が論点として残される。この三種類の手法は、公共事業における官民の連携や公共調達におけるサプライヤーとの共同作業の文脈で議論されている。よって、「組織間関係」という論点にまとめることができる。

公共サービスにおける組織間関係についての先行研究における議論として、西口・森光(2011)では、官民でのリスクシェアが不十分であるという指摘を行っていた。これは公共調達に関する議論の中で言及された内容であるが、公共事業等の場合でも同様の状況が想定できる。また、関(2018)は、競争入札による取引において、どのように長期的な信頼関係を形成するかが課題となるという指摘を行っていた。この二点の指摘からも確認できるように、官民の組織間関係は、民間同士の組織間関係と異なる構造であると推測できる。民間同士の組織間関係は、両組織の資本関係やパワー関係などによる実質的な上下関係は存在しうものの、両組織がそれぞれ自社の営利を目的として経営を行っているという意味では同質の関係である。一方で、非営利である公共サービスと、営利組織である民間企業との組織間関係は、両者の属性が異質であるということになる。このような、異質な属性の組織間での組織間関係について、公共サービスで原

価企画を活用する上では着目していく必要がある。加えて、本論文では、原価企画の主体が発注を行う公共サービスの側なのか、受注を行う民間企業の側なのかという側面にも着目すべきであると提案したい。先行研究でも、溝口（2009）はPFIで公共事業を受注した民間企業（SPC）の側からの原価企画の活用が論じられている。一方で、目時（2010）では、大分県庁が主体となったVE実践を通して原価企画が論じられている。主体が民間企業なのか、公共サービスなのかで、当然原価企画活用においても、その特徴や方法は異なることが想定される。今後、公共サービスにおける原価企画の組織間関係について研究を進めるうえで、官民連携における営利と非営利の性質の違いを踏まえるだけでなく、実際に原価企画を活用する主体が、公共サービスの側なのか民間の側なのかを意識する必要があるだろう。

以上本節では、公共サービスにおける原価企画活用の論点として、「名称」、「活用領域」、「組織間関係」を取り上げて検討した。その上で、「名称」に関しては、先行研究で原価企画以外の名称が用いられることはあるものの、公共サービスの原価企画は「原価企画」と呼称して議論を行っていくのが望ましいと提案した。「活用領域」に関しては、先行研究で中心的に議論されている公共事業以外にも多様な公共サービスの領域が存在することについて言及し、谷守（2018）のビジネスモデルに関する議論などが、個別の公共サービスに関して原価企画の活用可能性を検討する上で有益であることを述べた。「組織間関係」については、PPP・PFI・IPTなどの手法と関連して、先行研究において公共サービスの原価企画に関する組織間関係が議論されていることを示した。そして、先行研究で検討されてこなかった組織間関係に関する議論として、公共事業等の場面においては、原価企画やVEを主導するのが公共サービスの側なのか、公共サービスから事業を受注した業者の側なのかという側面に着目する必要性があることについて言及した。公共サービスにおける原価企画の活用に関しては上記のような論点があり、今後の研究で更なる調査が行われることが期待される。

V おわりに

まずは、本研究について簡単にまとめる。まず第Ⅰ節において、本研究で我が国における公共サービスでの原価企画活用を対象とする、研究目的や研究背景を示した。次に、第Ⅱ節において、サービス原価企画全体について、その定義や活用状況、業界に関して概要を示した。そして、第Ⅲ節において公共サービスの原価企画について取り上げた先行研究に対する文献レビューを行った。個別の文献について内容を示した後、「研究対象」・「活用領域」・「名称」・「手法」という四つの観点を取り上げ、先行研究に関しての比較を行った。その上で、第四節において「名称」・「活用領域」・「組織間関係」という三つの論点を取り上げて、公共サービスにおける原価企画の論点について検討を行った。

上記を踏まえて、本研究の結論として公共サービスの原価企画に関する「名称」・「活用領域」・「手法と組織間関係」の三点について示す。まず「名称」についてであるが、本研究では公

共サービスの原価企画が先行研究において必ずしも「原価企画」という名称で議論されているわけではないことを明らかにした。その上で、名称についての検討を行った結果として、公共サービスの原価企画は、他の名称ではなく「原価企画」として議論することが望ましいと提案した。次に「活用領域」についてであるが、本研究では公共サービスの原価企画の活用領域が、先行研究では主に公共事業を対象としているが、法令・通達や政府調達などのその他の活用領域を対象とした先行研究も存在していることを明らかにした。その上で、公共サービスの中にも多様なサービスがあり、サービス毎のビジネスモデルの特性によって、原価企画の適用可能性が異なることを示した。そして「手法と組織間関係」についてであるが、本研究では公共サービスの原価企画の先行研究において、VEが主要な手法として議論されていることや、その他の手法としてはPPP・PFI・IPTなどの組織間関係と関係する手法などが言及されていることを示した。そして、公共サービスの原価企画における組織間関係に関して、営利組織と非営利組織の非対称的な関係性や、原価企画の主体が公共サービスの側なのか受注業者の側なのかの重要性になると主張した。以上の三点によって、本研究は我が国公共サービスにおける原価企画の先行研究の現状を明らかにするとともに、今後の公共サービスの原価企画に関する論点を整理して明らかにした。これは、今後の公共サービスの原価企画に関する研究を行っていくことに貢献する、本研究固有の成果である。

一方で本研究には課題も残されている。まず、本研究では主に先行研究に基づき論点整理を行った。そのため、特に活用領域と組織間関係に関しての、具体的な公共サービスにおける現状は、今後の調査など研究で明らかにしていく必要がある。また、公共サービスにおける原価企画の手法の一つとして先行研究で言及されていたABMに関しては、ABMが原価企画以外の管理会計手法であるという理由で本研究では検討を行わなかった。この点についても、まずは原価企画とABMの両者の管理会計手法としての関係性に立ち返った上で、公共サービスの原価企画活用におけるABMによる情報の有効性を検討していく必要がある。

謝辞

この研究はJSPS科研費の課題番号JP17K13830の助成によるものである。

参考文献

- 荒井耕 (2011)『医療サービス価値企画—診療プロトコル開発による費用対成果の追求』中央経済社。
- 荒井耕 (2014)「部門別損益業績管理と医療サービス価値企画の関係性についての定量的検証—責任会計による提供プロセスマネジメントの促進」『会計』185(6), pp.736-746。
- 荒井耕 (2015)「DPC 関連病院における価値企画の効果—医療サービス価値企画の有効性評価」『会計』187(6), pp.737-751。
- 近藤大輔 (2017)「レストランサービスの原価企画—株式会社ぶどうの木のレストラン事業部の考察」『メルコ管理会計研究』9(2), pp.35-44。
- 日時壮浩 (2009)「非営利組織における管理会計の貢献可能性」『産業経理』69(3), pp.148-158。
- 日時壮浩 (2010)「公共サービスにおける目標原価管理—大分県庁におけるフィールドリサーチをもと

- に」『原価計算研究』34(1), pp.66-77.
- 溝口周二 (2009) 「PFIによる公共事業の原価管理」『會計』176(4), pp.561-574.
- 根本祐二 (2011) 「PPP研究の枠組みについての考察 (1)」『東洋大学 PPP 研究センター紀要』(1), pp.19-28.
- 西口敏宏・森光高大 (2011) 「政府調達における原価企画と部門横断的組織の適用可能性」『ファイナ
ンシャルレビュー』2011 年(3), pp.77-104.
- 岡田幸彦 (2007) 「サービス原価企画の理論的考察—サービス・マネジメント論を中心として」(一橋
大学日本企業研究センター編『日本企業研究のフロンティア第3号』有斐閣).
- 大西淳也 (2010) 「公的組織の人的資源の管理と管理会計」『信州大学経済学論集』61, pp.1-33.
- 関洋平 (2017) 「サービス原価企画における VE と組織間協働—サービス業の VE 事例に基づく検討」
『早稲田商学』(449・450), pp.19-21.
- 関洋平 (2018) 「サービス原価企画の課題と展望」『早稲田商学』453, pp.59-87.
- 妹尾剛好・福島一矩 (2012) 「日本企業における原価企画の探索的研究—製造業と比較したサービス業
の実態」『原価計算研究』36(1), pp.45-57.
- 谷守正行 (2018) 「サービス原価企画の論点整理と要件定義—製造業のサービス化とクラウドサービスを
前提に」『専修商学論集』107, pp.115-133.
- 田坂公 (2012) 「サービス業における戦略的コスト・マネジメント—原価企画の本質からの考察」『久
留米大学商学研究』17(3, 4), pp.317-343.
- 上東正和 (2014) 「わが国非製造業における管理会計実践の実態と展望」『富大経済論集』60(2), pp.
129-168.
- 吉田栄介・福島一矩・妹尾剛好 (2012) 『日本の管理会計の探究』中央経済社.
- 吉田栄介・福島一矩・妹尾剛好・徐智銘 (2015) 「わが国管理会計の実態調査 (第2回) 製造業と非製
造業との比較—原価管理編」『企業会計』67(2), pp.314-319.